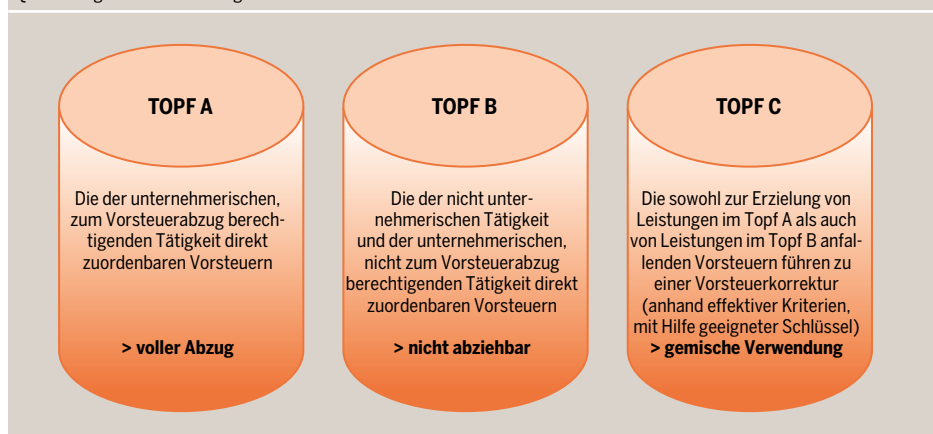


Gemischte Immobiliennutzung

Bei der Erstellung und Verwendung von Immobilien, die sowohl für steuerbare als auch für nicht steuerbare unternehmerische oder für private Zwecke verwendet werden, ist die Vorsteuer auf Investitionen und Aufwendungen sachgerecht zu korrigieren.

KORREKTUR NACH EFFEKTIVEM VERWENDUNGSZWECK (3-TOPF-METHODE)

Quelle: Eidg. Steuerverwaltung



RUDOLF SCHUMACHER*

VON DER STEUER AUSGENOMMEN. Der Gesetzgeber hat die Leistungen aus der Übertragung (Verkauf) und der Überlassung (Vermietung) von Grundstücken und Grundstückteilen in Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 und 21 des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) grundsätzlich von der MWST ausgenommen. Auf den bei der Erstellung oder beim Unterhalt und Betrieb von Immobilien von Dritten bezogenen Vorleistungen ist damit der Vorsteuerabzug ausgeschlossen (Art. 29 Abs. 1 MWSTG).

Dagegen sind nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG verschiedene Leistungen im Zusammenhang mit Immobilien steuerbar, soweit der Leistungserbringer steuerpflichtig¹ ist oder durch solche bzw. zusammen mit solchen steuerpflichtig wird. Vorleistungen von Dritten für die Erbringung dieser steuerbaren Leistungen berechnen zum Vorsteuerabzug.² Nach Art. 22 MWSTG können die von der MWST ausgenommenen Leistungen (Verkauf, Vermietung), soweit nicht eine ausschliessliche private Nutzung vorliegt, freiwillig der MWST unterstellt werden (Option).³

GEMISCHTE VERWENDUNG. Werden die mit MWST belasteten Vorleistungen (Investitionen und übrige Aufwendungen) sowohl für steuerbare als auch für von der MWST ausgenommene unternehmerische Leistungen oder private Zwecke verwendet, liegt eine gemischte Verwendung vor (Art. 30 MWSTG). Bei Immobilien ist dieser Sachverhalt gegeben, wenn der Immobilieneigentümer die Immobilie...

- sowohl für die Erbringung von steuerbaren als auch von der MWST ausgenommenen unternehmerischen Leistungen verwendet;
- für die Erbringung von steuerbaren Leistungen und zudem für die Vermietung ohne Option verwendet;
- für die ausschliesslich private Nutzung (z. B. Wohnung) oder für die Vermietung ohne Option sowie für die Vermietung mit Option verwendet.

In diesen Konstellationen ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit die mit MWST bezogene Vorleistung für eine von der MWST ausgenommene unternehmerische Leistung oder für private Zwecke verwendet wird. Der Vorsteuerabzug ist jedoch zulässig, soweit die Vorleistung für eine steuerbare unternehmerische Leistung verwendet wird (darunter fällt auch die Vermietung mit Option). Die sachgemässe Vorsteuerzuweisung gestaltet sich nicht einfach und wird nachstehend in den Grundzügen dargelegt. Die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) hat ihre Praxis in der MWST-Info 09 Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen publiziert. Im Rahmen der als Selbstveranlagungssteuer ausgestalteten MWST hat der Steuerpflichtige die Vorsteuerkorrektur sachgerecht vorzunehmen.

VORSTEUERZUWEISUNG NACH DER 3-TOPF-METHODE. Diese Methode (vgl. Abbildung) hat die ESTV als Grundsatz definiert und gilt auch bei Immobilien.⁴ Die Zuweisung zu Topf A und B ist in der Regel wenig problematisch. Schwierig ist die sachgerech-

te Bildung von Schlüsseln für den Topf C. Grundsätzlich ist jede durch den Steuerpflichtigen als sachgerecht beurteilte Methode zulässig. Für die Praxis ist dabei zentral, dass die Grundlagen der Bemessung der Vorsteuerschlüssel gut dokumentiert und aufbewahrt werden.

Häufig ist die Situation anzutreffen, dass der sorgfältig ermittelte und als sachgerecht beurteilte Schlüssel bei einer Kontrolle durch die ESTV nicht nachgewiesen werden kann, da keine Dokumentation angelegt oder zwischenzeitlich ein Personalwechsel erfolgt ist und die Bemessungsgrundlage nicht mehr bekannt ist. Somit kann ein nach Quadratmeter, Kubikmeter, Umsatz, Mischschlüssel oder nach einer anderen Methode ermittelter Schlüssel sachgerecht sein. Ein z. B. nach Quadratmeter gebildeter Schlüssel ist – was in der Praxis immer wieder anzutreffen ist – dann nicht als sachgerecht zu beurteilen, wenn der Ausbaustandard der Flächen grundlegend unterschiedlich ist (z. B. Ladenflächen im Rohbau, Wohnungen ausgebaut, Lagerflächen und Einstellhallen).

NUTZUNGSKONZEPTE. Investoren wird im Hinblick auf einen Neubau oder eine Grosse Renovation⁵ empfohlen, vor der Auftragsvergabe das künftige Nutzungskonzept für MWST-Zwecke zu erstellen. Dieses hat die verschiedenen (gleichartigen) Nutzungsarten zu bestimmen (z. B. Einstellhalle, Ladenflächen zur Vermietung im Rohbau einerseits und ausgebaut andererseits, Büroflächen zur Vermietung im Rohbau einerseits und ausgebaut an-

derseits, Wohnungen usw.). Die zur Offertstellung eingeladenen Leistungserbringer haben nach diesem Konzept zu offerieren und die Kosten auszuweisen. Die Verträge (TU, GU) haben sodann die Gesamtbaukosten nach diesem Konzept aufzuschlüsseln; diese Methodik gilt auch bei Einzelwerkverträgen. Mit diesem Vorgehen, das je Fall zu verfeinern ist, verfügt der Auftraggeber über sachgerechte Kostenzuteilungen, die durch einen unabhängigen Dritten berechnet worden sind.

Nach dieser Aufteilung lassen sich die Kosten in der Regel mit vertretbarem Aufwand auf die einzelnen Flächen berechnen und eine sachgerechte Vorsteuerzuteilung verwirklichen. Beispiel: Wird für die Büroflächen ein Quadratmeterschlüssel als sachgerecht beurteilt, können die durch den TU ausgewiesenen Kosten für die Erstellung der Büroflächen je Quadratmeter ermittelt werden und somit die darauf berechnete MWST den mit bzw. ohne Option vermieteten Flächen zugewiesen werden. Während des Baus ist ein provisorischer Vorsteuerabzugsschlüssel über die gesamte Baute zu berechnen.

Auf den Teilzahlungen kann die Vorsteuer nach diesem Schlüssel provisorisch geltend gemacht werden. Eine Schlussabrechnung wird nach Bauvollendung und der effektiven Nutzung bei Ingebrauch-

nahme erstellt. Der provisorische Schlüssel ist sorgfältig zu ermitteln; ein zu hoher provisorischer Schlüssel ist nicht zulässig und kann bei der Schlussabrechnung zu einer Verzugszinspflicht führen. Ändert sich das Nutzungskonzept während des Baus, ist auch der Vorsteuerschlüssel anzupassen und die erfolgten Vorsteuerabzüge sind in der nächsten Abrechnung zu korrigieren. Es versteht sich von selbst, dass jede Immobilie als Einzelfall zu betrachten ist und die Schlüsselmethode auch je Immobilie zu bestimmen ist.

ÜBERPRÜFUNG DES VORSTEUERSCHLÜSSELS.

Während des Betriebs ist die angewendete Schlüsselmethode periodisch (mindestens einmal jährlich) auf deren Richtigkeit hin zu prüfen; Anpassungen sind zu dokumentieren und aufzubewahren. Bei Nutzungsänderungen⁶ sind die Weisungen der ESTV zu beachten.⁷ Die Eigenverbrauchssteuer ist zu bemessen und abzurechnen (Art. 31 MWSTG). Die Einlageentsteuerung kann geltend gemacht werden (Art. 32 MWSTG).

ERGEBNIS. Die Materie ist komplex. Im Zusammenhang mit der Erstellung oder Grossrenovation von Immobilien sind Nutzungskonzepte für die Zwecke der MWST zu erstellen. Die beauftragten

Leistungserbringer sind durch die Auftraggeber zu einer auf die Bedürfnisse der Vorsteuerzuweisung ausgelegten Offertstellung, Vertragsgestaltung und Rechnungsstellung anzuhalten. Der Zeitpunkt des sachgerechten Vorsteuerabzugs kann optimiert werden. ●

¹ Vgl. Rudolf Schumacher, in *Immobilien* Januar 2011, S. 32 und in *Immobilien* April 2011, S. 32.

² Soweit der Steuerpflichtige mit Saldo- oder Pauschalsteuersatz abrechnet, sind die Vorsteuern auch für diese Leistungen abgegolten.

³ Die Option ist nicht möglich, wenn der Veräusserer bzw. der Vermieter seine Steuerpflicht mit Saldosteuerersatz erfüllt (MWST-Branchen-Info 17 Liegenschaftsverwaltung/Vermietung und Verkauf von Immobilien, Ziff. 3, S. 16).

⁴ MWST-Branchen-Info 17 Liegenschaftsverwaltung/Vermietung und Verkauf von Immobilien, Ziff. 6.4, S. 37.

⁵ Art. 71 Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV). Eine Grossrenovation liegt vor, wenn die Renovationskosten einer Bauphase insgesamt 5% des Gebäudeversicherungswertes vor der Renovation übersteigen.

⁶ Art. 31 MWSTG (Eigenverbrauch); Art. 32 MWSTG (Einlageentsteuerung); ESTV: MWST-Info 10 Nutzungsänderungen.

⁷ MWST-Info 10 Nutzungsänderungen.



* RUDOLF SCHUMACHER

dipl. Wirtschaftsprüfer, Betriebsökonom
HWV, zugelassener Revisionsexperte, Mitglied MWST-Konsultativgremium, Mitglied MWST-Kompetenzzentrum der Treuhänderkammer, Schumacher swisntax AG, Köniz

ANZEIGE

i_mmob8.5

Software für die Verwaltung von Mietliegenschaften und Stockwerkeigentum

Financial tools
Technical tools
Administrative tools



Zürich / Ostschweiz



Postfach 34 - 8280 Kreuzlingen 3
Telefon 071/680.06.70
info@b-its.ch

www.b-its.ch

Suisse Romande



Route de Châtaigneriaz 1 - 1297 Founex
Téléphone : 022/950.92.00
info@thurnherr.ch

www.thurnherr.ch

Bern / Mittelland



Morgenstrasse 121 - 3018 Bern
Telefon 031/990.55.55
info@thurnherr.ch

www.tsab.ch